



REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano,

6431.21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Oggetto:

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Giuseppe

-Presidente

Fuochi Tinarelli

Dott. Giacomo Maria

-Consigliere R.G.N. 29147/2015

Nonno

Dott. Giancarlo

-Consigliere

Cron. 6431

Triscari

Dott. Rosaria Maria

Consigliere

CC -11/12/2020

Castorina

Dott. Grazia Corradini

Consigliere Rel.

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

LR 18
2020

sul ricorso iscritto al n. 29147/2015 R.G. proposto da

(omissis) Sas di (omissis) , in persona del legale
rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa, in virtù di
procura speciale in calce al ricorso, dall'Avv. (omissis) ed
elettivamente domiciliata presso la stessa in (omissis)
(omissis) (studio Avv. (omissis))

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore,
elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI n.12,

presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta
e difende

-controricorrente-

avverso la sentenza n. 2914/39/2015 della Commissione Tributaria
Regionale del Lazio, Sezione Staccata di Latina, depositata in data
21 maggio 2015;

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del' 11 dicembre
2020 dal Consigliere Dott. Grazia Corradini.

FATTI DI CAUSA

A seguito di verifica fiscale eseguita dalla Agenzia delle Dogane, Ufficio di Gaeta - attraverso cui era emerso come la Società (omissis) aveva emesso nel 2006 sette fatture di vendita nei confronti del soggetto UE (omissis), invocando il titolo di non imponibilità ai sensi dell'art. 41 del D.L. n. 331 del 1993, benchè fosse emerso dai controlli effettuati tramite l'Anagrafe Tributaria che l'operatore intracomunitario risultava essere inattivo dal 12.1.2004 -, la Agenzia delle Entrate, ritenendo che difettesse il requisito soggettivo previsto dall'art. 50, comma 1, del D. L. n. 331 del 1993 per la realizzazione delle cessioni intracomunitarie senza la applicazione di imposta e che la società avesse perciò illegittimamente fruito del regime di non imponibilità, emise avviso di accertamento per l'anno 2006 contestando le violazioni degli obblighi relativi alla fatturazione delle operazioni imponibili, al contenuto e alla documentazione della dichiarazione, nonchè la presentazione degli elenchi riepilogativi delle cessioni intracomunitarie con dati inesatti e la omessa presentazione della dichiarazione di inizio, variazione o cessazione della attività e recuperò a tassazione una maggiore IVA di euro 180.994,00 applicando altresì le conseguenti sanzioni.

La società (omissis) propose ricorso facendo rilevare la irregolarità delle attività di ricerca e di verifica per avere i funzionari della Agenzia delle Entrate aperto il plico dei documenti acquisiti dalla Agenzia delle Dogane benchè il custode, che si trovava a Napoli, avesse avvisato di non aprire la scatola e sostenendo, nel merito, la legittimità del regime di non imponibilità applicato, in quanto la cessione intracomunitaria aveva i requisiti prescritti dalle sentenze della Corte di Giustizia ed il cessionario era attivo e dotato dei requisiti previsti dallo stato membro di appartenenza per l'esercizio del commercio.

Con sentenza n. 111/4/2012 la Commissione Tributaria Provinciale di Latina rigettò il ricorso ritenendo che le operazioni poste in essere non avessero rispettato la normativa di cui all'art. 50, comma 1, del D. L. n. 331 del 1993 poiché la non imponibilità delle operazioni intracomunitarie poste in essere da operatori nazionali era subordinata alla comunicazione, da parte dell'acquirente, del proprio codice identificativo ed alla conferma, da parte del competente Ufficio Finanziario, richiesta dal cedente, della veridicità del codice identificativo, mentre nella specie l'acquirente risultava avere cessato la attività dal 12.1.2004, anteriormente alle operazioni commerciali indicate come non imponibili.

Investita dall'appello della società (omissis) - che aveva denunciato come la CTP non avesse preso in esame la questione della illegittima acquisizione della documentazione ed aveva altresì dedotto che nell'avviso di accertamento non era stata contestata la mancanza di

prove della cessione intracomunitaria e che era stato nella specie rispettato il disposto dell'art. 41 del DPR n. 331 del 1993, mentre i primi giudici avevano interpretato erroneamente il successivo art. 50, il quale non prevedeva obbligatoriamente la verifica del codice identificativo -, con sentenza n. 2914/39/2015, depositata il 21 maggio 2015, ha rigettato l'appello e compensato fra le parti le spese. La CTR ha rilevato preliminarmente che, in effetti, la Commissione Tributaria Provinciale non si era pronunciata sulla doglianza della ricorrente, la quale, pur non formulando una eccezione di nullità del procedimento, aveva lamentato una presunta "confusione" nella ricerca e conservazione della documentazione, poi posta dall'Ufficio a fondamento della pretesa fiscale, ma che peraltro si trattava di una contestazione puramente formale e del tutto irrilevante, posto che non metteva in discussione il presupposto di fatto dell'accertamento e cioè le fatture emesse dal contribuente dal contribuente nel 2006 nei confronti della "H.P.L. by Loda Luigi" senza indicazione dell'IVA, sulle quali non venivano avanzati dubbi di autenticità. Nel merito ha poi sostenuto che, ai fini della esenzione IVA, ai sensi dell'art. 50, comma 1, del D. L. n. 331 del 1993, occorre l'avvenuta comunicazione del numero identificativo attribuito dallo stato membro di appartenenza e che l'Ufficio avesse confermato, a richiesta dell'interessato, la validità del numero identificativo attribuito al cessionario, il che nella specie non era avvenuto, pur trattandosi di una attività non facoltativa; tanto più che, come era emerso, il cessionario o committente aveva cessato la attività fin dal 12 gennaio 2004 e quindi la transazione non era stata effettuata con soggetto titolare di partita IVA; mentre, quanto al secondo e terzo motivo di appello, era esauriente e condivisibile la motivazione esposta nella sentenza di primo grado.

Contro la sentenza di appello, non notificata, ha presentato ricorso per cassazione la contribuente con atto notificato il 3-7 dicembre 2015, affidato a quattro motivi.

Resiste con controricorso la Agenzia delle Entrate.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la ricorrente si duole, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 e n. 5, del cpc, di violazione degli artt. 52 del DPR n. 633 del 1972 e 33 del DPR n. 600 del 1973 e di omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione sul punto, per avere la sentenza di appello risposto alle doglianze della società (omissis), in merito alla acquisizione irregolare e senza la osservanza delle garanzie di legge per il contribuente della documentazione acquisita dalla Agenzia delle Dogane, con motivazione "falsa ed insufficiente", poiché la contestazione sulla genuinità dei documenti raccolti coinvolgeva l'intero operato dei soggetti accertatori appartenenti alla Agenzia delle Entrate, avendo gli stessi sottratto i documenti da un plico sigillato dai

Doganieri, senza l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria, con violazione degli artt. 33 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 52, comma 3, del DPR n. 600 del 1973, così incorrendo in abuso di potere con conseguente nullità degli atti e dei provvedimenti derivati.

1.1. Il motivo è inammissibile sotto una molteplicità di profili.

1.2. In primo luogo esso è svolto alla stregua di motivo c.d. "misto" (o "composito") caratterizzato da censure tra loro incompatibili ed inscindibili, tanto da non poterne discernere i differenti profili e le relative critiche (sui limiti di ammissibilità del motivo c.d. "misto" o "composito", si vedano, ex plurimis: Cass. Sez. U., 06/05/2015, n. 9100, Rv. 635452-01; Cass. sez. 6-3, 17/03/2017, n. 7009, Rv. 643681-01), posto che si deduce, da un lato, violazione delle norme che disciplinano gli accessi da parte della Agenzia delle Entrate e, da altro lato, promiscuamente, "falsa ed insufficiente" motivazione della sentenza, *laddove aveva ritenuto che la denunciata "confusione" in merito alla apertura, da parte dei funzionari della Agenzia delle Entrate, del plico confezionato dalla Agenzia delle Dogane in corso di verifica, pur in assenza del rappresentante del contribuente e del rappresentante della Agenzia delle Dogane, costituisse una mera irregolarità formale che non inficiava la validità della documentazione di cui non era mai stata contestata la autenticità*, senza che si possa comprendere in che cosa sarebbe consistita la pretesa violazione di legge e come e dove sarebbe addirittura "falsa ed insufficiente" la motivazione della sentenza della CTR sul punto.

1.3. Inoltre, come correttamente rilevato dalla controricorrente, la doglianza di illegittimità della acquisizione della documentazione ed addirittura di nullità dell'intero procedimento di accertamento, dedotta dal ricorrente con il ricorso per cassazione, presenta caratteri di novità e di mancanza di autosufficienza del gravame di legittimità sul punto, poiché con il ricorso introduttivo era stata prospettata soltanto una "confusione" nel procedimento di acquisizione della documentazione (in quanto il plico era stato aperto in un primo momento dai funzionari della Agenzia delle Dogane e successivamente riaperto e ricontrollato dai funzionari delle due Agenzie congiuntamente anche con la presenza del custode: pag. 3 del ricorso per cassazione) e comunque la stessa ricorrente non trascrive il motivo di ricorso che la avrebbe contenuta, mentre la trascrizione della censura iniziale contenuta a pagina 7 del controricorso dimostra che la doglianza di nullità del procedimento non era mai stata dedotta nel primo grado.

1.4. Ancora, la censura dedotta sotto il profilo di violazione delle norme che disciplinano gli accessi da parte della Agenzia delle Entrate non ha alcuna pertinenza con riguardo al caso in esame in cui la Agenzia delle Entrate si è basata su una verifica svolta dalla Agenzia delle Dogane, la cui legittimità non è mai stata posta in discussione, mentre la violazione

dell'art. 360, comma 1, n. 5, cpc, nella vigenza della formulazione della disposizione successiva alla novella di cui al D.L. 22 giugno 2012, n. 83 (applicabile nella specie, trattandosi di sentenza del 2015), sarebbe stata deducibile esclusivamente per omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo, vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia (ex plurimis, Cass. Sez. U., 07/04/2014, n. 8053, Rv. 629831-01, e successive conformi tra le quali, tra le più recenti, anche Cass. sez. 2, 29/10/2018, n. 27415, Rv. 651020-01) e non anche per insufficiente motivazione, come dedotto dalla ricorrente. A seguito della novella legislativa (v., ex plurimis: Cass. Sez. U., 07/04/2014, n. 8053, Rv. 629830-01; Cass. Sez. U., 07/04/2014, n. 8054, Rv. 629832-01 e successive conformi, tra le quali anche Cass. sez. 3, 12/10/2017, n. 23940, Rv. 645828-01) non sono infatti più ammissibili mere censure di contraddittorietà ed insufficienza motivazionale ma solo quelle deducibili violazione dell'art. 132, comma 2, n. 4, e quindi causa di nullità della sentenza; sicchè, anche dopo la riformulazione di cui innanzi, l'omessa pronuncia continua a sostanzarsi nella totale carenza di considerazione della domanda e dell'eccezione sottoposta all'esame del giudicante (nella specie, del motivo d'appello), il quale manchi completamente perfino di adottare un qualsiasi provvedimento, quand'anche solo implicito, di accoglimento o di rigetto, invece indispensabile alla soluzione del caso concreto. Per converso, il vizio motivazionale, come introdotto nel 2012 ed innanzi interpretato, presuppone che un esame della questione oggetto di doglianza vi sia pur sempre stato da parte del Giudice di merito, ma che esso sia affetto dalla totale pretermissione di uno specifico fatto storico, oppure che (sotto il profilo dell'omessa motivazione) che si tramuti in "violazione di legge costituzionalmente rilevante", in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè nei termini innanzi descritti (circa le persistenti differenze tra omessa pronuncia e vizio motivazionale dopo la riformulazione nel 2012 dell'art. 360 c.p.c. si vedano: Cass. sez. 6-3, 08/10/2014, n. 21257, Rv. 632914-01; Cass. sez. 6-3, 20/11/2015, n. 23828, Rv. 637781-019); dal che si ricava che la sentenza impugnata, nella parte in cui ha ritenuto che le modalità di acquisizione dei documenti da parte della Agenzia delle Entrate – che li aveva ricevuti dalla Agenzia delle Dogane – potesse integrare al massimo una irregolarità irrilevante poiché la corrispondenza delle fatture a quelle acquisite in sede di verifica non era mai stata posta in discussione, non incorre in alcuno dei vizi prospettati dalla ricorrente.

1.5. La inammissibilità della censura preclude il suo esame e sarebbe peraltro pure manifestamente infondata considerato che la sentenza impugnata ha risposto alla censura prospettata con l'atto di appello con motivazione tutt'altro che illogica, mentre la pretesa violazione dell'art. 52, comma 3, del DPR n. 633 del 1972, nel testo vigente ratione temporis, dedotta in sede di ricorso per cassazione (secondo cui: *E' in*

ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è' eccepito il segreto professionale ferma restando la norma di cui all'articolo 103 del codice di procedura penale) riguarda la acquisizione della documentazione in sede di accesso e non anche il successivo esame della documentazione ritualmente acquisita.

2. Con il secondo motivo la ricorrente si duole della violazione e falsa applicazione dell'art. 41 del D. L. n. 331 del 1993, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cpc, poichè la (omissis) aveva correttamente applicato la normativa nazionale, in quanto la ditta Loda, sulla base dei dati in suo possesso, era soggetto di imposta ed aveva inoltre rispettato le condizioni prescritte in ambito di diritto comunitario perché la cessione fosse valida e non imponibile, quali la prova che il bene era stato spedito in altro stato membro mediante un documento di trasporto, che il fornitore aveva il potere di disporre il trasferimento del bene all'acquirente e che il bene aveva materialmente lasciato il territorio dello stato di cessione.

3. Con il terzo motivo lamenta, poi, violazione e falsa applicazione dell'art. 50, commi 1 e 2, del D.L. n. 331 del 1993, sempre in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, del cpc, poiché, da un lato, l'art. 50, comma 2, non imponeva al fornitore italiano di chiedere agli Uffici finanziari la conferma del numero identificativo, specie quando il cedente fosse già in possesso di tale elemento e della partita IVA del cessionario, che ben poteva modificare la propria localizzazione o la partita IVA e la operatività risultava, comunque, come nel caso in esame, dai certificati nazionali del cessionario che potevano essere a conoscenza di tale elemento ben più dell'anagrafe tributaria italiana, e, da altro lato, la mancata attribuzione o conferma del numero identificativo costituiva una mera violazione formale che non impediva la dimostrazione certa e rigorosa da parte dell'operatore che i requisiti sostanziali della operazione comunitaria erano stati soddisfatti sulla base degli elementi ritualmente prodotti nel giudizio.

3.1. I due motivi, che possono essere esaminati congiuntamente poiché deducono entrambi la violazione delle disposizioni che prevedono la non imponibilità di cessioni a titolo oneroso di beni trasportati o spediti nel territorio di altro stato membro, dal cedente o dall'acquirente o dall'acquirente o da terzi, per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti di imposta, appaiono fondati per quanto si esporrà nel prosieguo.

3.2. I principi giuridici applicabili nella materia in esame sono da tempo consolidati nella giurisprudenza di questa Corte nel senso che "In tema

IVA, le cessioni intracomunitarie, a norma dell'art. 50, commi 1 e 2 del d.l. n. 331 del 1993, convertito, con modificazioni, in legge 29 ottobre 1993, n. 427, sono effettuate senza applicazione d'imposta nei confronti dei cessionari e dei committenti che abbiano comunicato il numero di identificazione attribuito dallo Stato di appartenenza. Per accedere al regime esente, però, non basta che gli esercenti imprese, arti e professioni indichino tale numero nella documentazione relativa allo scambio intracomunitario, ma occorre anche che il soggetto attivo dello scambio dia impulso ad una apposita procedura di verifica, richiedendo al Ministero la conferma della validità attuale del numero di identificazione attribuito al cessionario. In assenza di tali adempimenti, legittimamente l'Ufficio finanziario può ritenere che lo scambio abbia carattere nazionale e procedere al recupero dell'IVA, restando onere del contribuente provare la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano la deroga al normale regime impositivo (v. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 3603 del 13/02/2009, Rv. 606843, successive conformi, e, da ultimo, Sez. 5, Sentenza n. 15871 del 29/07/2016 Rv. 640662 - 01).

3.3. E' stato precisato pure che la indicazione erronea del codice identificativo del cessionario nel caso di cessioni intracomunitarie non può essere ritenuta ragione che faccia venir meno la possibilità di applicazione del regime di non imponibilità di cui alla normativa citata poiché non può ritenersi un requisito sostanziale; nel contempo diventa necessaria la dimostrazione che, pur a fronte della indicazione erronea che non consente l'ordinario funzionamento del sistema di gestione degli scambi intracomunitari sotto il profilo fiscale, le operazioni siano effettive. L'onere di dimostrarlo, quindi, non può che spettare al soggetto che invoca il regime speciale e che non ha rispettato gli obblighi formali per dimostrare la natura dell'operazione. Ed anche con riguardo negli elenchi riepilogativi che gli operatori intracomunitari sono tenuti a compilare, qualora sia riportato un codice identificativo cessato del corrispondente comunitario, deve ritenersi possibile che l'operatore fornisca la prova certa della effettività della operazione commerciale, incorrendosi altrimenti nel divieto di doppia tassazione, atteso che si tratta di un requisito formale la cui mancata o non corretta indicazione assume specifico rilievo, ai fini del diniego della non imponibilità della cessione, esclusivamente qualora impedisca la dimostrazione certa della sussistenza dei requisiti sostanziali dell'operazione intracomunitaria (v. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 26466 del 17/12/2014 Rv. 633656; Sez. 5, Sentenza n. 3603 del 13/02/2009, Rv. 606843).

3.4. L'omessa attribuzione al cessionario del codice identificativo ovvero l'omessa annotazione nell'elenco riepilogativo Istat (Intrastat), come si è già detto, non fanno invero venir meno la possibilità d'inquadrare l'operazione a favore di operatori comunitari, laddove sia dimostrato che la stessa abbia avuto effettivamente luogo e che il destinatario di essa sia un operatore comunitario (v. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 23763 del 20/11/2015 Rv. 637650 - 01). Ed anche in base alla giurisprudenza

della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (sentenza 9 febbraio 2017, causa C-21/16), ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità dell'IVA, rilevano esclusivamente le condizioni sostanziali, salvo i casi di frode (v. Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 10006 del 24/04/2018 Rv. 648067 - 01)

3.5. Ciò posto, alla luce dei principi giuridici consolidati, cui si ritiene di dare continuità in questa sede, per accedere al regime esente, quindi, non basta che gli esercenti imprese, arti e professioni indichino tale numero nella documentazione relativa allo scambio intracomunitario, occorrendo pure che il soggetto attivo dello scambio dia impulso ad una apposita procedura di verifica, richiedendo al Ministero la conferma della validità attuale del numero di identificazione attribuito al cessionario, attraverso una procedura che non può essere ritenuta facoltativa, posto che, in assenza di tali adempimenti, legittimamente l'Ufficio finanziario può procedere al recupero dell'IVA; tuttavia, in tal caso, non si verifica la perdita del diritto alla esenzione, se spettante, mentre si sposta sul contribuente l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano la deroga al normale regime impositivo. (Sez. 5, Sentenza n. 3603 del 13/02/2009, Rv. 606843).

3.6. Di tali principi non ha fatto corretta applicazione la sentenza impugnata poiché, pur avendo correttamente ritenuto doveroso il rispetto della procedura sopra indicata, limitandosi, poi, però, a valutare la sola carenza formale dei requisiti richiesti non ha esaminato se la operazione fosse stata effettivamente realizzata, come pure la ricorrente aveva dedotto e richiesto, così da consentire alla contribuente di dimostrare che, pur a fronte della indicazione erronea che non consente l'ordinario funzionamento del sistema di gestione degli scambi comunitari sotto il profilo formale, le operazioni erano in ipotesi effettive.

4. Resta assorbito l'esame del quarto motivo con cui si deduce omessa motivazione circa un fatto controverso decisivo per il giudizio per avere la sentenza impugnata omesso di prendere in esame la documentazione, prodotta dalla ricorrente, che dimostrava l'esistenza di tutti i requisiti sostanziali ai fini della esenzione IVA "sulla base degli elementi ritualmente prodotti in giudizio".

5. Il ricorso deve essere in definitiva accolto quanto al secondo e terzo motivo, assorbito il quarto e rigettato il primo e la sentenza impugnata deve essere annullata, in relazione ai motivi accolti, con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale del Lazio che dovrà decidere nel merito sulla base dei principi di diritto sopra indicati. Il giudice del rinvio provvederà anche sulle spese del giudizio.

PQM

La Corte, rigetta il primo motivo di ricorso, accoglie il secondo ed il

terzo, assorbito il quarto e, in relazione ai motivi accolti, cassa la sentenza impugnata e rinvia anche per le spese a diversa sezione della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, *che deciderà in diverse competenze.*
Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Quinta sezione civile della Corte Suprema di Cassazione, l'11 dicembre 2020.

Il Presidente

Dott. Giuseppe Fuochi Tinarelli

